Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 33393 du rôle
Inscrit le 27 septembre 2013

Audience publique du 25 novembre 2014

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 33393 du rôle et déposée le 27 septembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Bruno Vier, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., commerçant, demeurant à L-…, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 juin 2013 portant rejet de sa réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie émis par le bureau d'imposition … du 17 mai 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 décembre 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 21 janvier 2014 par Maître Bruno Vier au nom et pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Bruno Vier et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 25 juin 2014.

Le 17 mai 2013, le bureau d'imposition … de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin d'appel en garantie (*Haftungsbescheid*) en vertu du § 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégée « AO », en sa qualité d'adminsitrateur-délégué de la société anonyme ... S.A., ci-après désigné par « la société », ledit bulletin déclarant Monsieur ... co-débiteur solidaire d'un montant total de … € en principal et intérêts au titre de l'impôt sur les traitements et salaires de l'année 2012 incombant à la société ... S.A.. Ledit bulletin est libellé comme suit :

« *Il est dû à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg par la société ... S.A., immatriculée sous le numéro fiscal …, à titre de l'impôt sur les traitements et salaires :*

Année 2012 ... principal ... intérêts

Il résulte de la publication au Mémorial C numéro ... du ... que vous avez été nommé administrateur-délégué de la société ... S.A. à l'assemblée générale du 08.11.2007. En cette qualité vous avez disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous votre signature unique à partir de cette date.

En votre qualité d'administrateur-délégué vous avez été en charge de la gestion journalière pour l'année 2012. Durant cette période, l'impôt sur les traitements et salaires d'une somme de ….- € est resté en souffrance.

En vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au § 103 AO.

Aux termes du § 103 AO vous étiez, en tant qu'administrateur-délégué, personnellement tenu, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.

Conformément au § 106 AO, il vous incombait de prélever sur les fonds administrés les fonds nécessaires pour acquitter les impôts nés avant la disparition de la société ... S.A. et d'assurer leur paiement.

Durant la période du 01.01.2012 au 31.10.2012, il vous appartenait de retenir, de déclarer et de payer la retenue; or durant cette période, la retenue d'impôt dû sur les traitements et les salaires n'a pas été payée.

Cette omission de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt est une inexécution fautive de vos obligations en tant que représentant de la société ... S.A. (CA du 6 mai 2003 no 15989C).

Suite à votre comportement fautif le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu les retenues d'impôt d'un montant de ... € qui se compose comme suit :

Année 2012 ... principal ... intérêts

Il y a lieu de relever qu'en vertu du § 110 AO, votre responsabilité pour les actes accomplis pendant la période de vos fonctions survit à l'extinction de votre pouvoir de représentation.

Sur base des éléments qui précèdent, votre responsabilité personnelle se trouve engagée en application du § 109 AO et vous êtes co-débiteur solidaire des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... S.A. sur les traitements et salaires de son personnel.

En tant que codébiteur solidaire vous êtes invité à payer le montant de ….euros, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs, jusqu'au 25.06.2013 à Monsieur le receveur de l'Administration des contributions directes à ... au CCPL LU […], *tout en indiquant le numéro fiscal* […] ».

Le 30 mai 2013, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », contre le bulletin d'appel en garantie précité du 17 mai 2013.

Par décision du 27 juin 2013, le directeur reçoit la réclamation en la forme, mais au fond, la rejette comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 30 mai 2013 par le sieur ..., L-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ... en date du 17 mai 2013;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité d'administrateur-délégué de la société anonyme ..., de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'elle avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour l'année 2012 au montant total de ... euros, dont ... euros en principal et ... euros pour intérêts de retard; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant fait valoir qu'il aurait démissionné en date du 15 février 2008 et qu'il aurait cédé sa part sociale ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que non seulement la démission invoquée n'a pas été publiée dans les formes légales requises, de sorte à rester inopposable aux tiers, mais que durant la période du 1er janvier 2012 au 31 octobre 2012, les retenues litigieuses ont été déclarées et opérées par la société, mais qu'elles n'ont pas été continuées au bureau de recette ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902);

que dans la mesure où l'administrateur-délégué par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109AO;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;

que la responsabilité de l'administrateur-délégué est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai 2003 no 15989C) ;

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO);

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBI. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBI. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive — « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C);

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité de l'administrateur, pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no ... du ... que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 8 octobre 2007, le réclamant a été nommé administrateur-délégué de la société ..., sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

Considérant que pour l'année en cause, le réclamant n'a réglé aucune retenue, ce fait constituant en soi une faute caractérisée ;

Considérant en effet que le § 109 AO prévoit un régime de responsabilité des représentants d'une société qui ne déroge pas au droit commun, mais qui le renforce, et soumet la mise en œuvre de cette responsabilité à la triple condition de l'existence d'une faute (schuldhafte Verletzung), d'un dommage et d'un lien de causalité entre le dommage et la faute ;

Que la faute consiste dans le fait, soit de ne pas avoir accompli soi-même, soit de ne pas avoir veillé à l'accomplissement des obligations incombant à la personne morale représentée et que le dommage consiste dans l'insuffisance de l'impôt légalement dû, le lien de causalité se caractérisant par le fait que l'insuffisance est la conséquence du comportement fautif du représentant ;

Que le fait pour un administrateur-délégué, position-clé d'une société, de ne pas verser les retenues sur traitements et salaires au Trésor public constitue un comportement fautif per se ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant qu'entre le 1er janvier 2012 et le 31 octobre 2012, les montants à retenir n'ont pas été continués au receveur ;

Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires pendant l'année 2012 et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant qu'administrateur-délégué de la société anonyme ... est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires de la période en cause est justifiée ;

Considérant que, de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, l'administrateur responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre. […] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 septembre 2013, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision du directeur du 27 juin 2013.

Conformément aux dispositions du § 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes aux contribuables. Or, conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge

du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, ou encore un bulletin de l'impôt sur la fortune.

Il s'ensuit que le tribunal administratif est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par Monsieur ....

Ledit recours étant par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir qu'il serait le « *Master Franchisé* » à Luxembourg du réseau international de franchise « ... ». Sa fonction aurait consisté à introduire ce réseau de franchise à Luxembourg. L'agence ... aurait été gérée par la société, et aurait constitué la première franchise du réseau ... à Luxembourg. A travers cette franchise, des commerçants de formations du nom de ... auraient fait leurs premiers pas dans le domaine de l'immobilier. Le demandeur expose que le service qu'il aurait rendu en tant que « *Master Franchisé* » aurait consisté à vendre une marque, un savoir faire, des techniques de ventes, une organisation optimale dans la gestion d'une agence immobilière, dans le respect de l'indépendance de chaque agent, tout en assurant une assistance professionnelle quotidienne au « *Franchisé* », en l'occurrence aux époux ....

Ainsi, il aurait accompagné les époux ... pour le lancement de leur agence ... Lors de la constitution de la société, le 8 octobre 2007, les époux ... auraient été nommés administrateurs de celle-ci, tandis que lui-même aurait été nommé administrateur-délégué. Par ailleurs, il aurait souscrit une part sociale dans le capital de cette société, les autres parts ayant été souscrites par les époux .... Cependant, il aurait cédé son unique action détenue dans le capital de la société en date du 1er février 2008, Madame ... aurait démissionné de son poste de commissaire aux comptes de la société en date du 8 février 2008 et il aurait démissionné de son poste d'administrateur-délégué en date du 15 février 2008.

S'il était certes exact que ces démissions n'avaient pas été publiées au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg par les administrateurs de la société, le demandeur donne à considérer qu'il aurait procédé à ces publications des démissions par un dépôt au registre de commerce et des sociétés de et à Luxembourg du 13 février 2013.

Quant au rôle qu'il avait joué dans le contrat de franchise, le demandeur explique que conformément aux engagements convenus avec les époux ... lors de la conclusion du contrat de franchise, il aurait quitté la société après avoir été convaincu de la capacité des époux ... à gérer l'agence …, en l'occurrence trois mois après la constitution de cette société.

D'autre part, le fait qu'il n'aurait pas effectivement géré la société serait à déduire du nombre d'actions qu'il aurait détenu dans le capital de cette dernière, en l'occurrence une action sur 100 actions, les autres ayant été détenues par les époux .... Ainsi, sa nomination en tant qu'administrateur-délégué n'aurait été que purement transitoire.

Sur base de l'article 6, paragraphe (7) de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés, ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises, ci-après désigné par « la loi du 19 décembre 2002 », et de l'article 19,

paragraphe 1er, de cette même loi, le demandeur argumente que ce serait la société, respectivement ses organes représentatifs, qui seraient tenus de procéder à la publication des démissions des administrateurs, de sorte que la non-publication ne pourrait lui être imputé. Le demandeur en conclut qu'on ne saurait lui reprocher une faute caractérisée au sens du § 109 AO.

Il fait encore plaider plus particulièrement à cet égard, qu'en vertu de l'article 2 de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », ci-après désignée par « StAnpG », l'administration devrait se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision en raison et en équité. En outre, la décision déférée ne mentionnerait pas de manière circonstanciée les éléments de droit et de fait pour démontrer une inexécution fautive dans son chef. Ainsi, la décision directoriale déférée n'aurait pas pris en compte la répartition des actions dans le capital de la société, ni la spécificité du commerce qu'il aurait exercé.

En tout état de cause, le simple fait que les époux ... avaient procédé à l'aveu de faillite en leur nom propre serait suffisant pour prouver qu'il n'aurait plus été administrateur-délégué de la société et qu'en fait il n'aurait plus exercé la fonction d'administrateur-délégué depuis sa démission en date du 15 février 2008.

Le délégué du gouvernement fait valoir que le directeur aurait fait une saine appréciation de la situation du demandeur, de sorte que la requête introductive d'instance serait à rejeter pour ne pas être fondée.

Aux termes du § 103 AO, « *Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln, die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen.* »

Dès lors, le représentant d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du représentant d'une personne morale du fait du non-paiement des impôts dont est redevable cette personne morale, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du paragraphe 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind.* »

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société, en ce compris, conformément au paragraphe 108 AO, les dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer : *a contrario*, les personnes non visées par ces dispositions ne sont pas soumises à cette responsabilité personnelle.

Il se dégage encore de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le paragraphe 7 (3) StAnpG, disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », de sorte que le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables, la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux.[1] En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix.

Quant à l'exercice du pouvoir d'appréciation par l'administration, le paragraphe 2 StAnpG dispose que « *(1) Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessens-Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* ». Ainsi, l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En ce qui concerne la responsabilité personnelle du demandeur, force est de constater, ... que relevé ci-avant, que le §103 AO soumet les dirigeants d'une société à l'obligation de veiller à ce que les impôts dus soient payés au trésor public.

En l'espèce, force est au tribunal de constater que le demandeur a été nommé à la fonction d'administrateur-délégué lors de la constitution de la société en date du 8 octobre 2007 et qu'il a souscrit 1 action sur 100 dans le capital de la société. Il se dégage encore des statuts de la société qu'elle est engagée par la signature conjointe de deux administrateurs dont celle de l'administrateur-délégué, en l'occurrence le demandeur. Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que sans le consentement du demandeur la société ne pouvait être engagée, de sorte qu'il contrôlait les activités de la société.

Cette conclusion n'est pas énervée par la considération que 99 actions du capital social

[1] Voir TA 14 juin 2010 n° 26277 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 293

de la société étaient détenues par des personnes tierces étant donné que, ... que l'a retenu à juste titre la partie étatique, en tant qu'administrateur-délégué, dont la signature était indispensable afin d'engager la société, le demandeur détenait le pouvoir statutaire de contrôler les activités de la société.

Par voie de conséquence c'est *a priori* à bon droit que la partie étatique a retenu la responsabilité du demandeur.

Quant à l'incidence éventuelle de la démission du demandeur en date du 15 février 2008, force est de constater qu'aux termes de l'article 11bis de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, ci-après désignée par « la loi du 10 août 1915 », : « *§ 1. Sont déposés et publiés conformément aux articles précédents:* […]

L'extrait des actes relatifs à la nomination et à la cessation des fonctions:

a) des administrateurs, membres du directoire et du conseil de surveillance, gérants et commissaires des sociétés anonymes, des sociétés en commandite par actions, des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés civiles ;

b) des délégués à la gestion journalière dans les sociétés anonymes ; […] », de sorte qu'il y a lieu de conclure que la démission du demandeur en tant qu'administrateur-délégué de la société était soumis à l'obligation de publication au Mémorial, Recueil spécial des sociétés et associations.

Par ailleurs, aux termes de l'article 9, paragraphe 4 de la loi du 10 août 1915 : « *Les actes ou extraits d'actes ne sont opposables aux tiers qu'à partir du jour de leur publication au Mémorial, Recueil spécial des sociétés et associations, sauf si la société prouve que ces tiers en avaient antérieurement connaissance. Les tiers peuvent néanmoins se prévaloir des actes ou extraits d'actes non encore publiés.* ». Dans la mesure où en l'espèce il n'est pas insinué que l'Administration des contributions directes ait eu connaissance de la démission en question avant la publication faite par le demandeur lui-même en date du 13 février 2013, c'est à bon droit que la partie étatique a relevé que la démission litigieuse ne lui est pas opposable, en tout cas en ce qui concerne l'année d'imposition en question, à savoir celle de 2012.

Par voie de conséquence, à l'égard de l'administration des contributions directes, le demandeur est resté responsable des obligations incombant à la société, y compris les obligations fiscales.

Cette conclusion n'est pas énervée par le moyen du demandeur qu'il aurait appartenu à la société, respectivement à ses représentants effectifs et encore en fonction, de procéder à la publication litigieuse dans la mesure où une telle omission se résout le cas échéant en une responsabilité civile, mais ne saurait amoindrir le droit de la partie étatique de réfuter l'opposabilité de la démission.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que la partie étatique a motivé la décision d'engager la responsabilité du demandeur, en sa qualité d'administrateur délégué, en équité et en opportunité, de sorte que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi délibéré par:

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, juge,

et lu à l'audience publique 25 novembre 2014, par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 27 novembre 2014
Le greffier du tribunal administratif